

Воронко Р. М.,  
к.е.н., доц. кафедри аудиту, аналізу та оподаткування, Львівська комерційна академія,  
м. Львів

## ПОСЛІДОВНІСТЬ ПРОВЕДЕННЯ ТА ІНФОРМАЦІЙНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ

***Анотація.** У статті досліджено теоретичні підходи до розкриття значення інформаційного забезпечення внутрішнього контролю. Узагальнено наукові бачення вітчизняних і зарубіжних вчених та трактування відомчих нормативно-правових актів системи споживчої кооперації України щодо організації системи внутрішнього контролю та послідовності його проведення. Розкрито питання залежності ефективності здійснення внутрішнього контролю від інформаційних ресурсів, які формуються системою управлінського обліку. Обґрунтовано потребу використання обліку за центрами відповідальності і бюджетування як важливого засобу управлінського впливу на контрольовані показники. Подальші дослідження будуть спрямовані на групування та змістовне наповнення форм внутрішньої звітності для потреб контролю, визначення напрямів використання інформації, отриманої за підсумками проведення внутрішнього контролю в процесі відображення його результатів у відомчій звітності системи споживчої кооперації України і для оцінки економічної ефективності цього виду контролю.*

**Ключові слова:** внутрішній контроль, інформаційне забезпечення, управлінський облік, центри відповідальності, бюджетування, споживча кооперація.

Voronko R. M.,  
Ph.D., Associate Professor, Associate Professor of the Department of Audit, Analysis and Taxation,  
Lviv Academy of Commerce, Lviv

## THE SEQUENCE OF IMPLEMENTATION AND INFORMATION PROVIDING OF INTERNAL CONTROL

***Abstract.** The article investigates the theoretical approaches to the disclosure of importance of information providing to ensure the internal control. Generalized the scientific vision of domestic and foreign scientists and interpretation of departmental regulations of the system of consumer cooperation of Ukraine concerning the organization of internal control and sequence of its implementation. The issue of dependance of the efficiency of the internal control upon the information resources that are formed by the system of managerial accounting is revealed. The need for the use of accounting by the responsibility centers and budgeting as the important tools of managerial influence on the controlled indicators are substantiated. Further researches will focus at grouping and content of internal reporting forms for the purposes of control, identifying areas of information use obtained on the basis of internal control in the process of displaying its results in departmental reporting of the system of consumer cooperation of Ukraine and on the evaluation of economic effectiveness of this type of control.*

**Keywords:** internal control, information providing, managerial accounting, responsibility centers, budgeting, consumer cooperatives.

**Постановка проблеми.** Прийняття ефективних управлінських рішень у процесі здійснення господарської діяльності кооперативних підприємств суттєво залежить від побудови надійної системи внутрішнього контролю, яка повинна відповідати сучасним вимогам і бути інтегрованою в єдину інформаційну систему управління. Функціонування дієвої системи внутрішнього контролю є запорукою раціонального використання всіх видів ресурсів, забезпечення законності господарської діяльності, запобігання можливим ризикам, досягнення стабільності та конкурентоспроможності підприємств і зростання економічного потенціалу споживчої кооперації. У

свою чергу, для належного виконання завдань внутрішнього контролю потрібне його якісне інформаційне забезпечення, а для оцінки ефективності – відповідне достовірне відображення його результатів у звітності.

Організація системи внутрішнього контролю у споживчій кооперації має свої особливості й окремі відмінності, що пов'язано зі специфікою та технологічними особливостями різних галузей її діяльності та з відсутністю єдиного уніфікованого, законодавчо врегульованого порядку створення, функціонування і побудови системи внутрішнього контролю, яка була б

придатною для застосування будь-якими кооперативними підприємствами чи організаціями і сприяла б підвищенню ефективності їх господарювання. Процес організації внутрішнього контролю у споживчій кооперації полегшується завдяки наявності окремих відомчих нормативних документів [1, 2, 3], проте щодо інформаційного забезпечення, то на сьогодні тут мають місце ряд невирішених проблем, які вимагають розробки необхідних для контролю документів і звітних форм, а також високої фахової підготовки працівників контрольних служб і управлінського персоналу з метою прийняття правильних рішень, виходячи з конкретної господарської ситуації.

В багатьох випадках інформація, яка необхідна для контролю господарської діяльності, подається керівництву підприємства із запізненням, коли вплинути на господарські операції й процеси вже важко або неможливо, що не дозволяє запобігти втратам ресурсів. У зв'язку з цим внутрішній контроль на підприємствах споживчій кооперації як складова системи управління вимагає суттєвого вдосконалення.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Вагомі напрацювання у дослідженні теоретичних і практичних аспектів організації та методики внутрішнього контролю мають такі українські вчені: Т. А. Бутинець, Н. Г. Виговська, З. В. Гуцайлюк, Л. В. Гуцаленко, В. А. Дерій, Н. І. Дорош, І. К. Дрозд, С. В. Калюга, Г. Г. Кірейцев, В. Ф. Максимова, У. О. Марчук, Л. В. Нападовська, В. П. Пантелеєв, М. С. Пушкар, К. І. Редченко, В. С. Рудницький, Л. В. Рибалко, В. О. Шевчук та ін.

Із зарубіжних вчених окремі питання внутрішнього контролю досліджували: В. Д. Андреев, Е. А. Аренс, І. А. Белобжецький, В. В. Бурцев, Дж. К. Лоббек, Дж. К. Робертсон, Я. В. Соколов, В. П. Суйц, Дж. Фостера, Ч. Т. Хорнгрена, С. О. Шохін та ін.

У наукових працях вказаних вчених розглядаються актуальні питання організації та методики внутрішнього контролю, його ролі в системі управління господарською діяльністю підприємств, що мають як теоретичне, так і практичне значення. Проте у сфері інформаційного забезпечення контролю ще існує низка невирішених проблем.

**Постановка завдання.** Зростання ролі внутрішнього контролю в підвищенні ефективності управління діяльністю підприємств споживчої кооперації в сучасних умовах та недостатнє розкриття у науковій літературі й наявність практичних проблем щодо питань, пов'язаних із інформаційним забезпеченням контролю, обумовили актуальність цього дослідження.

Зокрема, на сьогоднішній день залишаються недостатньо розкритими питання залежності ефективності здійснення внутрішнього контролю від інформаційних ресурсів, які формуються системою управлінського обліку, використання обліку за центрами відповідальності й бюджетування як важливого інструментарію управлінського впливу на контрольовані показники. Це обумовлює необхідність вироблення концептуальних підходів до визначення послідовності проведення внутрішнього контролю з

відповідним інформаційним забезпеченням даного процесу.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Внутрішній контроль, будучи основою результативного управління підприємством, залежить у першу чергу від якісної інформаційної обліково-аналітичної підтримки, яка повинна відповідати сучасним умовам стрімкої глобалізації бізнесу. При цьому ми зазначали, що збільшення обсягів наявної релевантної інформації має задовольняти потреби управління як поточною діяльністю підприємства, так і його стратегічним розвитком. Система внутрішнього контролю є координуючою ланкою між системою бухгалтерського обліку та менеджментом підприємства.

Рішення, прийняті управлінським персоналом, доводяться до безпосередніх виконавців. Усі господарські операції, які здійснюються в ході виконання рішення, фіксує облікова система і передає зібрану й згруповану належним чином у вигляді відповідних внутрішніх документів та звітів інформацію управлінському персоналу. Але спочатку ця інформація проходить перевірку з метою підтвердження її достовірності системою внутрішнього контролю, в процесі якої можуть бути виявлені відхилення, помилки та зловживання і запропоновані шляхи їх усунення та уникнення у майбутньому. Крім цього, система внутрішнього контролю здійснює також безпосереднє спостереження за всіма господарськими операціями й процесами під час виконання і визначення результатів їх завершення.

Важливе значення для правильної організації й проведення внутрішнього контролю має визначення послідовних стадій його здійснення. З урахуванням теоретичних розробок вчених і практичного досвіду реалізації внутрішнього контролю на підприємствах системи споживчої кооперації вважаємо за доцільне виділити в ньому три основні стадії. Сам процес організації й проведення внутрішнього контролю та використання його результатів відображає процедурний аспект контролю й повинен забезпечити якісний зміст тих процедур, які його супроводжують. Схематично це можна зобразити так (рис. 1).

Санкціонування знаменує початок проведення перевірки і передбачає складання відповідного документа, який є аргументованою підставою для виконання контрольних дій на об'єкті перевірки. Для прикладу, таким документом для проведення ревізії у системі споживчої кооперації є постанова правління, розпорядження ревізійної комісії споживчого товариства, споживспілки, відповідно до повноважень їх органів управління і контролю [2, с. 120]. У низових структурах споживчої кооперації (підприємствах) таким документом може бути наказ керівника на проведення перевірки.

Процес виконання контрольних дій передбачає визначення порядку здійснення перевірки. При цьому на основі сформульованої мети і завдання, затвердженого головою (заступником голови) правління споживспілки, яка призначила ревізію, а в ревізійній комісії – її головою, відбувається підготовка до проведення перевірки з вибором потрібної методики, котра б забезпечила отримання найкращих

результатів контролю. Ця методика застосовується до конкретних об'єктів контролю для одержання проміжних результатів та їх професійної оцінки. На підготовчому етапі відбувається вивчення наявних фінансових, звітних даних, матеріалів попередніх перевірок, а також іншої інформації щодо господарської діяльності й фінансового стану організації, що перевіряється.

ниць, або 19,5 % від загальної їх кількості) є Вінницька облспоживспілка. Дещо меншу питому вагу займають Полтавська (споживчі товариства і районні споживчі спілки – 179 одиниць, або 7,9 % відповідно; мережа підприємств роздрібної торгівлі, закладів ресторанного господарства та ринків – 678 одиниць, або 7,6 % відповідно) і Хмельницька (споживчі товариства і районні споживчі спілки – 179

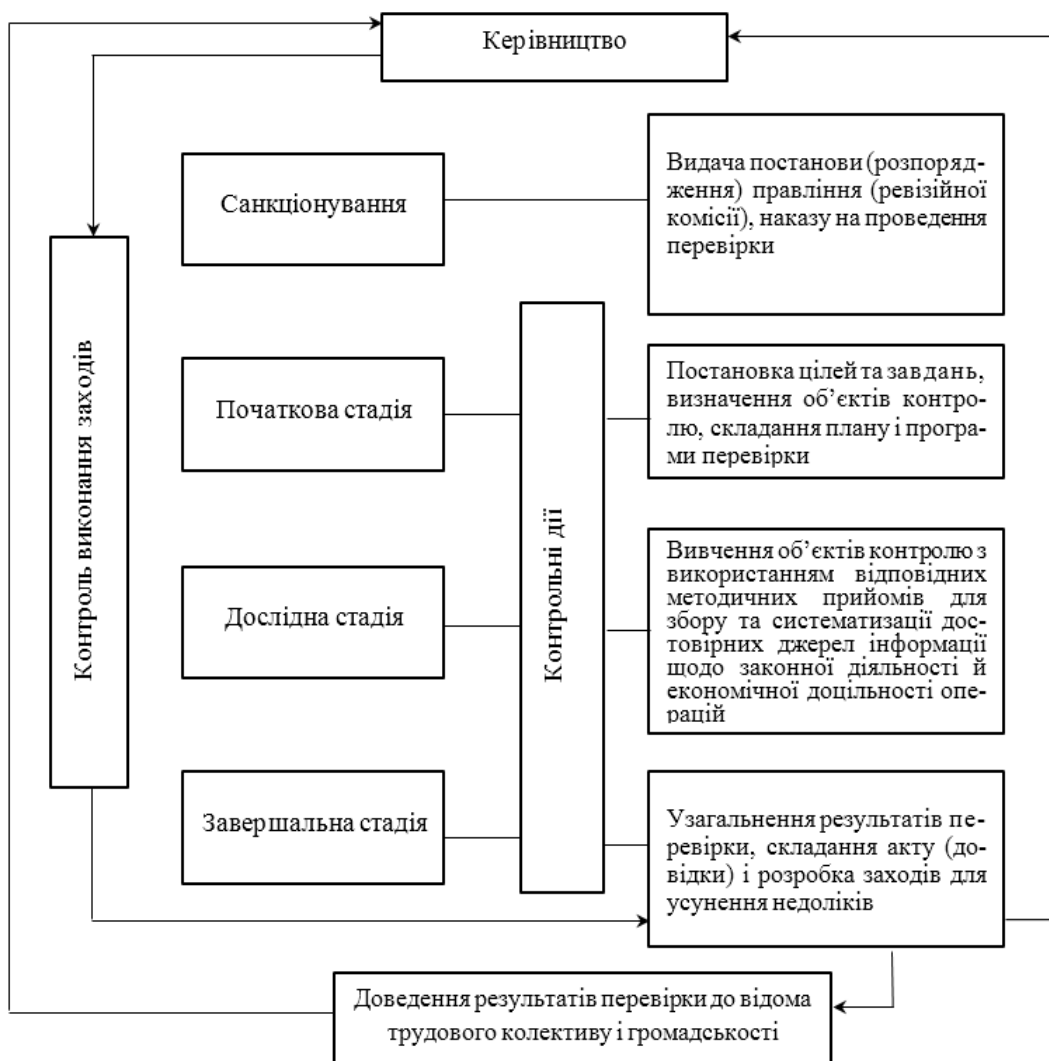


Рис. 1. Схема здійснення внутрішнього контролю і використання його результатів

Враховуючи ту обставину, що прямими засновниками спілок, які входять до складу системи споживчої кооперації, можуть бути тільки споживчі товариства, основним об'єктом контролю є саме вони. Якщо проаналізувати організаційну побудову споживчої кооперації, то побачимо: станом на 1 січня 2015 року в ній функціонувало 2262 споживчих товариства і районних споживспілок, які належать до 22 спілок обласного рівня (табл. 1).

Найбільш представницькою щодо кількості споживчих товариств і районних споживспілок (509 одиниць, або 22,5% від загальної їх кількості), а також мережі підприємств роздрібної торгівлі, закладів ресторанного господарства та ринків (1736 оди-

нниць, або 7,9 % відповідно; мережа підприємств роздрібної торгівлі, закладів ресторанного господарства та ринків – 519 одиниць, або 5,8 % відповідно) обласні споживчі спілки. Щодо мережі ринків, то, крім них самих, споживча кооперація має також 835 павільйонів із 22 368 торгових місць та 66 340 місць на критих та відкритих столах ринків [4, с. 10].

Відповідно, щоб охопити контрольно-ревізійною роботою таку велику кількість споживчих товариств, спілок та підпорядкованих їм підприємств, організацій й установ і забезпечити якісне виконання контрольних процедур, керівництво Укоопспілки має у своєму розпорядженні ревізійні комісії (ревізорів) та контрольно-ревізійний апарат відповідних спілок і Центральної спілки споживчих товариств України.

Застосування різних методичних прийомів фактичного і документального контролю на дослідній стадії проведення ревізії дає змогу ревізору отримати свідчення про відповідність здійснених господарських операцій нормам чинного законодавства та іншим визначеним критеріям і на підставі наявної інформації й власної фахової підготовки сформулювати також невідомі характеристики об'єктів перевірки. Зібрана інформація повинна бути достатньою для формулювання обґрунтованих висновків, необхідних для складання акту ревізії.

дослідити правильність оформлення первинних документів, відповідність складання і підрахунків накопичувальних (зведених) документів, узгодження залишків матеріальних і фінансових ресурсів, відображених у реєстрах аналітичного обліку з даними оборотно-сальдових відомостей, Головної книги і бухгалтерського балансу. Виходячи з цього, процес внутрішнього контролю можна представити схематично у вигляді чотирьох основних блоків: перевірка первинних документів (накладні, рахунки, акти, табелі, розрахунки, бухгалтерські довідки то-

Таблиця 1

**Організаційна побудова і мережа підприємств споживчої кооперації України станом на 1 січня 2015 року\***

одиниць

№ з/п	Споживспілки	Організаційна побудова				Мережа			
		Всього	У тому числі			Всього	У тому числі		
			Споживчі товариства (без районних)	Районні споживчі товариства	Районні споживчі спілки		Роздрібно-торгівлі (магазинів)	Закладів ресторанного господарства	Ринків
1	Вінницька	509	482	10	17	1736	1405	300	31
2	Волинська	112	97	4	11	414	268	125	21
3	Дніпропетровська	82	60	9	13	200	123	33	44
4	Житомирська	129	106	6	17	487	395	67	25
5	Закарпатська	81	68	1	12	365	222	126	17
6	Запорізька	58	43	13	2	162	141	20	1
7	Івано-Франківська	82	69	10	3	292	232	47	13
8	Київська	118	108	9	1	301	253	48	-
9	Кіровоградська	37	19	17	1	304	237	54	13
10	Луганська	19	14	2	3	158	138	15	5
11	Львівська	87	71	-	16	433	352	74	7
12	Миколаївська	60	44	13	3	266	210	44	12
13	Одеська	98	73	13	12	182	127	33	22
14	Полтавська	179	155	6	18	678	529	130	19
15	Рівненська	71	57	5	9	622	498	124	-
16	Сумська	67	60	-	7	425	352	58	15
17	Тернопільська	22	7	15	-	296	258	23	15
18	Херсонська	81	66	5	10	156	97	45	14
19	Хмельницька	179	162	15	2	519	425	76	18
20	Черкаська	47	27	20	-	356	261	69	26
21	Чернівецька	58	47	4	7	215	149	62	4
22	Чернігівська	86	70	4	12	346	250	84	12
	<b>Разом</b>	<b>2262</b>	<b>1905</b>	<b>181</b>	<b>176</b>	<b>8913</b>	<b>6922</b>	<b>1657</b>	<b>334</b>

\*Складено на основі [4, с. 7-10]

Використання результатів внутрішнього контролю передбачає надання користувачам його підсумків. Також не менш важливим є останній етап, який передбачає контроль за виконанням рішень, що ухвалені за результатами проведеної перевірки і здійснюється на основі інформації про усунення виявлених недоліків та порушень перевіреною підприємством. Застосування запропонованих стадій внутрішнього контролю сприяє підвищенню обґрунтованості та якості управлінських рішень, прийнятих на основі достовірної інформації.

Найважливішою у процесі внутрішнього контролю є дослідна стадія, яка розпочинається з перевірки всього масиву наявної інформації на предмет встановлення її достовірності. При цьому важливо

що); контроль складання накопичувальних (зведених) документів (звіти, зведені розрахунки, бухгалтерські довідки, відомості, акти та ін.); дослідження реєстрів обліку (журнали, книги, оборотно-сальдові відомості, Головна книга); перевірка звітних форм і узагальнюючих показників (баланс, звіт про фінансові результати, звіт про рух грошових коштів, звіт про власний капітал, примітки до річної фінансової звітності, адміністративно-управлінський звіт тощо).

Необхідними процедурами дослідної стадії є: здійснення перевірки правильності проведення математичних розрахунків (арифметичних дій); контроль дотримання встановлених норм витрачання ресурсів у процесі господарської діяльності; спосте-

реження за фактичним рівнем витрат та співставлення їх із показниками бюджету за окремими процесами. Дуже важливим етапом цієї стадії є отримання інформації про відхилення у витрачаннях ресурсів, встановлення їх причин та впливу на результати діяльності, відповідальних осіб, що допустили такі відхилення, та перевірка достовірності й правильності відображення їх у бухгалтерському обліку та звітності підприємства.

Завершальна стадія внутрішнього контролю є необхідною з точки зору управлінського персоналу, оскільки саме вона передбачає формування підсумкових документів (актів, звітів, довідок) щодо отриманих результатів перевірки. Якщо за результатами контролю було виявлено окремі відхилення, помилки, неточності чи зловживання, то складаються необхідні внутрішні документи (проміжні акти, довідки, розрахунки) із зазначенням причин цих подій, осіб, які їх спричинили (з отриманням письмових пояснень) та можливих шляхів виправлення виявлених недоліків. Зазначені підсумкові документи передають керівному персоналу для прийняття регулюючих управлінських рішень, спрямованих на усунення причин недоліків та негативних наслідків, які вони спричинили. Виявлений позитивний досвід підлягає розповсюдженню на діяльність інших структурних підрозділів підприємства.

В якості способів реалізації внутрішнього контролю на підприємствах системи споживчої кооперації можна запропонувати складання різних видів бюджетів, виявлення відхилень фактичних даних від планових (бюджетних) показників із відображенням у відповідних відомостях, складання відомостей оперативного контролю витрачання ресурсів за видами продукції й статтями витрат, розробку календарних планів витрачання ресурсів тощо. У цьому ракурсі бюджетування доцільно розглядати як необхідну управлінську технологію, яка для ефективного процесу управління повинна включати симбіоз трьох компонентів: бюджетне планування, облік виконання бюджету та бюджетний контроль. З цього приводу цікаву позицію висловлює А. В. Череп, зазначаючи, що "... можливості бюджетування є більш ширшими, і його слід розглядати як внутрішньо-фірмовий інструмент нарощування вартості бізнесу і як технологію фінансового планування, обліку і контролю фінансових потоків в рамках внутрішньо-фірмового економічного управління, що дозволяє аналізувати прогнозовані і фактичні результати господарської діяльності" [5, с. 21].

Дієвий бюджетний контроль повинен здійснюватися не тільки вищою управлінською ланкою підприємства, але й на рівні окремих структурних підрозділів і давати можливість виявляти слабкі сторони у діяльності підприємства, визначати скриті резерви економічного зростання та розробляти рекомендації з ефективного розвитку на перспективу.

Тому окремі науковці слушно зауважують, що бюджетування стає підсистемою загальної системи управління підприємством, у якій бюджетне планування та бюджетний контроль виступають відповідно проєкціями функцій планування та контролю загальної системи управління на площину системи

бюджетування. Інформаційним підґрунтям бюджетування є бухгалтерський облік, який, крім того, що надає необхідну інформацію як для бюджетного планування, так і для наступного контролю та економічного аналізу виконання бюджету, є однією зі складових бюджетного процесу [6, с. 7].

Бюджетний контроль здійснюється для своєчасного виявлення відхилень між фактичними і бюджетними показниками та відповідного реагування на них. Організація внутрішнього контролю виконання бюджетів вимагає чіткого визначення мети, завдань, об'єктів, методів контролю та способів узагальнення його результатів для прийняття управлінських рішень. Основними завданнями цього контролю є виявлення значних відхилень та зосередження на них уваги керівників різних рівнів, проведення ретельного аналізу з метою визначення причин відхилень та запропонування шляхів їх ліквідації та недопущення у майбутньому.

Внутрішній контроль виконання бюджету можна розділити на п'ять послідовних етапів: збір фактичних даних; визначення та аналіз відхилень фактичних показників від планових; узагальнення та використання результатів контролю; надання пропозицій із коригування бюджетів; контроль виконання відкоригованих бюджетів.

На першому етапі відбувається підготовка фактичної інформації про показники, які перебувають у сфері контролю управлінського персоналу. Такі дані збираються й узагальнюються в управлінському обліку.

Далі проводиться визначення та аналіз відхилень бюджетних показників від фактичних даних. При цьому слід мати на увазі, що всі відхилення залежно від причин їх виникнення потрібно поділяти на дві групи:

1) відхилення, пов'язані з плануванням (зумовлені помилками та прорахунками під час складання прогнозів, розроблення бюджетів, недостатністю і недостовірністю вхідних даних);

2) відхилення, пов'язані з діяльністю (зумовлені непрогнозованими і непередбачуваними змінами зовнішнього та внутрішнього середовища діяльності підприємства).

Слід зауважити, що багато вчених [7, 8, 9] виділяють чотири основні підходи до реалізації системи контролю бюджетів:

1) простий аналіз відхилень, орієнтований на коригування наступних планових показників;

2) аналіз відхилень, орієнтованих на наступні управлінські рішення;

3) аналіз відхилень в умовах невизначеності;

4) стратегічний підхід до аналізу відхилень.

Простий аналіз відхилень передбачає дослідження стану виконання бюджету через зіставлення бюджетних показників із фактичними даними за ними. При цьому у випадку наявності суттєвих відхилень менеджер має прийняти рішення про внесення коректив задля оптимізації показників бюджету на перспективу. Межа суттєвості залежить від типу відхилень та їх впливу на результативні показники господарської діяльності: прибуток, власний капітал, грошові потоки та ін.

Суть аналізу відхилень, орієнтованих на наступні управлінські рішення, полягає у застосуванні детального факторного аналізу впливу визначених відхилень на результативні показники. Для цього спочатку виявляються всі фактори, які впливають на результативний показник, потім розраховують загальне відхилення фактичної величини цього показника від запланованої. Далі дається кількісна оцінка впливу кожного з факторів на фактичну величину результативного показника зі складанням таблиці пріоритетів впливу виявлених факторів на результативний показник. На закінчення формуються висновки та надаються рекомендації для управлінських рішень, спрямованих на забезпечення виконання бюджетних показників.

Для аналізу відхилень в умовах невизначеності характерне у більшості випадків використання імітаційного моделювання. Всі параметри діяльності в такому випадку задаються інтервалами невизначеності. За умови відповідності значення результативного показника заданому інтервалу невизначеності виконання бюджету вважається успішним. Використання імітаційного моделювання створює можливість використання спеціальних програмних продуктів для полегшення процесу прийняття оптимальних управлінських рішень.

У випадку застосування стратегічного підходу до аналізу відхилень вибір процедур коригувальних дій відбувається відповідно до загальної стратегії діяльності підприємства.

Контроль виконання бюджетних показників має належний ефект, коли він ґрунтується на використанні прийомів аналізу (факторного, трендового, кореляційно-регресійного та ін.), синтезу, групування, порівняння, експертних оцінках тощо. Використання методів контролю, притаманних для його проведення в горизонтальній площині, дає змогу оцінювати та порівнювати бюджетні показники за декілька періодів поспіль. Прийоми звітно-планового контролю передбачають оцінювання фактичного рівня виконання показників, визначених бюджетом у порівнянні з запланованими їх величинами. Методи вертикального контролю дають змогу оцінити структури бюджетів у розрізі витратної та дохідної частин.

Важливе значення для впровадження бюджетного контролю має виділення центрів відповідальності, під якими слід розуміти сферу діяльності чи структурний підрозділ підприємства, в межах яких закріплено персональну відповідальність менеджерів за контрольовані ними показники діяльності. За рівнем управління центри відповідальності можуть охоплювати підприємство у цілому, відділи та служби, цехи, бригади, окремі види виробництв, виробничу діяльність тощо. Виходячи з обсягу визначених повноважень і обов'язків, виділяють такі центри відповідальності: витрат, доходів, прибутку, інвестицій, управління і контролю.

Велика увага в управлінському обліку приділяється питанням класифікації й групуванню даних про витрати для цілей планування й контролю, що дозволяє оцінити ступінь їх релевантності й контрольованості зі сторони окремих осіб, керівників

підрозділів (центрів відповідальності), які своїми діями уповноважені або можуть впливати на використання ресурсів. Виділення центрів відповідальності тісно пов'язане з організаційною структурою підприємства. Бюджетування витрат відбувається шляхом залучення фахівців різних підрозділів підприємства: виробничо-технічного, планово-економічного, маркетингу, обліково-аналітичного, внутрішнього контролю, завдання яких полягають у розробленні обґрунтованих нормативів витрат, контролі правильності включення їх у собівартість продукції, досягненні найкращих результатів за умов раціонального витрачання всіх видів ресурсів, забезпечення зростання продуктивності праці й стратегії розвитку підприємства.

Контроль витрат за місцями їх виникнення покликаний забезпечити підвищення відповідальності керівного персоналу і працівників підприємства за раціональне витрачання усіх видів ресурсів, шляхом виявлення відхилень (економії чи перевитрат) по відношенню до нормативних або планованих показників та встановлення причин цих відхилень. За відношенням до основної діяльності виробничих підприємств системи споживчої кооперації можна виділити центри витрат основного, допоміжного, обслуговуючого та побічного виробництв, а також центри адміністративних і збутових витрат. У розрізі центрів відповідальності керівництво підприємства визначає порядок прийняття рішень і внутрішнього контролю виконання бюджетів. Для цього передбачається розподіл функцій між управлінським персоналом щодо контролю за виконанням бюджету та розробляється схема руху інформаційних потоків від центрів відповідальності до функціональних служб, які містять дані про хід поточного виконання планових завдань і у зворотному порядку – з проведеним аналізом та прийнятими рішеннями й рекомендаціями щодо покращення результатів діяльності. Інформаційно-аналітичне забезпечення внутрішнього контролю в цьому випадку повинно давати об'єктивну і повну характеристику понесених витрат і аналіз причинно-наслідкових зв'язків їх із результатами діяльності.

На наступному етапі з використанням отриманої в процесі управлінського обліку і внутрішнього контролю інформації про фактичні витрати та відхилення, згруповані в необхідних аналітичних розрізах, відбувається перехід до порівняльного аналізу, який є досить трудомістким і передбачає обов'язкове складання спеціальних оперативних документів щодо результатів споживання ресурсів (повідомлення про зміни норм витрат, аналітичні розрахунки відхилень від норм споживання ресурсів (матеріальних, трудових, фінансових тощо). Маючи такі дані та розрахунки, можна вживати заходи із запобігання небажаним відхиленням та розповсюдженням тих із них, які сприятимуть зниженню рівня витрат.

Найбільш важливим завданням внутрішнього контролю витрат на четвертому етапі є акцентування уваги менеджерів на відхиленнях від норм, які вимагають невідкладного реагування. При цьому може виникнути потреба коригування наявних бюджетів витрат.

Проте, щоб не завдавати шкоди для виконання менеджерами щоденних функцій, концентрувати їхню увагу потрібно лише на суттєвих відхиленнях від норм без відволікання уваги на відхилення в межах допустимих норм. У цьому полягає суть ефективного управління відхиленнями, яке сприятиме оперативному усуненню негативних із них.

П'ятий етап передбачає здійснення контролю виконання відкоригованих бюджетів у тій же послідовності, яка була нами розглянута вище.

Важливе значення для надання процесу бюджетування більшої оперативності й ефективності має запровадження комплексної автоматизованої системи бюджетного планування діяльності підприємства, яка дає змогу максимально швидко отримувати інформацію щодо виконання бюджету, а також здійснювати необхідні коригування бюджетів для покращення результатів оперативного управління ресурсним потенціалом підприємства.

**Висновки і перспективи подальших досліджень у даному напрямі.** Таким чином, на основі проведеного дослідження можна зробити висновок, що запровадження бюджетування витрат на підприємствах системи споживчої кооперації є дієвим засобом внутрішнього контролю використання ресурсів. Для отримання оперативної інформації про виконання бюджетів та характер і причини відхилень, які при цьому виникають, доцільно використовувати розроблені спеціальні форми внутрішньої управлінської звітності. Це забезпечує можливість ефективно контролювати такі відхилення та приймати правильні рішення щодо проведення заходів регулюючого впливу. Сам же процес внутрішнього контролю виконання бюджетів відбувається у певній послідовності, починаючи зі збору фактичних даних і закінчуючи контролем за виконанням відкоригованих бюджетів.

Подальші дослідження будуть спрямовані на групування та змістовне наповнення форм внутрішньої звітності для потреб контролю, визначення напрямів використання інформації, отриманої за підсумками проведення внутрішнього контролю в процесі відображення його результатів у відомчій звітності системи споживчої кооперації України і для оцінки економічної ефективності цього виду контролю.

## ЛІТЕРАТУРА

1. Положення про організацію внутрікооперативного контролю в системі споживчої кооперації України, затверджене постановою третіх зборів Ради Укоопспілки шістнадцятого скликання 15 березня 1995 року. – К. : Укооппостачмаш, 1995. – 20 с.

2. Положення про порядок проведення ревізій господарсько-фінансової діяльності в споживчих товариствах, споживспілках, їх підприємствах (об'єднаннях), інших суб'єктах господарювання системи Всеукраїнської центральної спілки споживчих товариств (Укркоопспілки) : затверджене постановою четвертих зборів Ради Укркоопспілки першого скликання 30 липня 2014 року // Нормативні акти та методичні рекомендації Укркоопспілки. – Т. 1. – К. :

ПП “Видавничий дім “Комп’ютерпрес”, 2015. – С. 119-156.

3. Положення про контрольно-ревізійне управління (відділ, сектор) спілки споживчих товариств : затверджене постановою четвертих зборів Ради Укркоопспілки першого скликання 30 липня 2014 року // Нормативні акти та методичні рекомендації Укркоопспілки. – Т. 1. – К. : ПП “Видавничий дім “Комп’ютерпрес”, 2015. – С. 157-161.

4. Показники господарсько-фінансової діяльності підприємств і організацій спілок споживчих товариств областей за 2014 рік / Всеукраїнська центральна спілка споживчих товариств України (Укркоопспілка). – К., 2015. – 52 с.

5. Бюджетування як інструмент забезпечення життєдіяльності підприємства : монографія / [за ред. А. В. Череп]. – Запоріжжя : Запорізький національний університет, 2011. – 220 с.

6. Чибісов Ю. В. Бухгалтерський облік виробничої діяльності в системі бюджетування: теоретико-методичні основи : автореф. дис... канд. екон. наук : спец. 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз і аудит / Ю. В. Чибісов; Державна академія статистики, обліку та аудиту Держкомстату України. – Київ, 2008. – 20 с.

7. Бутинець Т. А. Розвиток науки господарського контролю: проблеми теорії, методології, практики : монографія / Т. А. Бутинець. – Житомир : ЖДТУ, 2011. – 722 с.

8. Контроль у системі інноваційного менеджменту підприємства : монографія / [С. В. Мних, С. В. Бардаш, О. А. Шевчук та ін.; за ред. Є. В. Мниха]. – К. : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2011. – 452 с.

9. Костирко Р. О. Організація внутрішнього контролю в управлінні витратами машинобудівного підприємства : монографія / Р. О. Костирко, С. В. Щеголькова. – Луганськ : Вид-во СНУ ім. В. Даля, 2009. – 296 с.

## REFERENCES

1. Ukrkoopspilka (1995), “Polozhennia pro orhanizatsiiu vnutrikooperatyvnoho kontroliu v systemi spozhyvchoi kooperatsii Ukrainy, zatverdzhene postanovoiu tretikh zboriv Rady Ukoopspilky shistnadsiatoho sklykannia 15 bereznia 1995 roku” [Regulations on the organization vnutrikooperatyvnoho control system of consumer cooperatives in Ukraine, approved by the third meeting of the Board Ukoopspilka sixteenth convocation March 15, 1995], Ukooppostachmash, Kyiv, Ukraine.

2. Ukrkoopspilka (2015), “Polozhennia pro poriadok provedennia revizii hospodarsko-finansovoi dialnosti v spozhyvchykh tovarystvakh, spozhyvspilkakh, yikh pidpriemstvakh (ob'iednanniakh), inshykh sub'iektakh hospodariuvannia systemy Vseukrainskoi tsentralnoi spilky spozhyvchykh tovarystv (Ukrkoopspilky) : zatverdzhene postanovoiu chetvertykh zboriv Rady Ukrkoopspilky pershoho sklykannia 30 lypnia 2014 roku” [Regulations on auditing economic and financial activities in the consumer society, Consumers, their enterprises (associations) and other entities of the system of

Ukrainian Central Union of Consumer Societies (Ukrkoopspilky), approved by the fourth meeting of the Board Ukrkoopspilky first convocation July 30, 2014], Normatyvni akty ta metodychni rekomendatsii Ukrkoopspilky, vol. 1, PP "Vydavnychy dim "Komp'iu-terpres", Kyiv, Ukraine.

3. Ukrkoopspilka (2015), "Polozhennia pro kontrolno-reviziine upravlinnia (viddil, sektor) spilky spozhyvchykh tovarystv : zatverdzhene postanovoiu chetvertykh zboriv Rady Ukrkoopspilky pershoho sklykannia 30 lypnia 2014 roku" [Regulations on the Control and Audit Office (department, sector) Union of Consumer Societies, approved by the fourth meeting of the Board Ukrkoopspilky first convocation July 30, 2014], Normatyvni akty ta metodychni rekomendatsii Ukrkoopspilky, vol. 1, PP "Vydavnychy dim "Komp'iu-terpres", Kyiv, Ukraine.

4. Ukrkoopspilka (2015), "Pokaznyky hospodarsko-finansovoi diialnosti pidpriemstv i orhanizatsii spilok spozhyvchykh tovarystv oblasti za 2014 rik" [Indicators of economic and financial activities of enterprises and organizations of unions of consumer societies regions 2014], Vseukrainska tsentralna spilka spozhyvchykh tovarystv Ukrainy, Kyiv, Ukraine.

5. Cherep, A. V. (2011), *Biudzhetuвання yak instrument zabezpechennia zhyttiediialnosti pidpriemstva* [Budgeting as a tool for the viability of the company],

Zaporizkyi natsionalnyi universytet, Zaporizhzhia, Ukraine.

6. Chybisov, J. V. Bukhhalters'kyj oblik vyrobnychoi diialnosti v systemi biudzhetuвання: teoretyko-metodychni osnovy : avtoref. dys... kand. ekon. nauk : spets. 08.00.09 – bukhalters'kyj oblik, analiz i audyt [Accounting production activities in the budgeting: theoretical and methodological foundations], Ph.D. Thesis, Bukhhalterskyi oblik, analiz i audyt, Derzhavna akademiia statystyky, obliku ta audytu Derzhkomstatu Ukrainy, Kyiv, Ukraine.

7. Butynets, T. A. (2011), *Rozvytok nauky hospodarskoho kontroliu: problemy teorii, metodolohii, praktyky* [The development of science economic control: problems of theory, methodology, practice], ZhDTU, Zhytomyr, Ukraine.

8. Mnich, E. V. Bardash, S. V. Shevchuk, O. A. and etc. (2011), *Kontrol u systemi innovatsiinoho menedzhmentu pidpriemstva* [Control system of enterprise innovation management], Kyiv. nats. torh.-ekon. un-t, Kyiv, Ukraine.

9. Kostyrko, R. O. and Shchegolkov, S. V. (2009), *Orhanizatsiia vnutrishnoho kontroliu v upravlinni vytratamy mashynobudivnoho pidpriemstva* [The organization of internal control in managing engineering enterprise costs], SNU im. V. Dalia, Luhansk, Ukraine.